

**SERGIO ANDRÉ ROCHA**

*Professor-Adjunto de Direito Financeiro e Tributário da Universidade  
do Estado do Rio de Janeiro. Livre-Docente em Direito Tributário pela  
Universidade de São Paulo.*



# TROCA INTERNACIONAL DE INFORMAÇÕES PARA FINS FISCAIS

Editora Quartier Latin do Brasil  
São Paulo, outono de 2015  
[quartierlatin@quartierlatin.art.br](mailto:quartierlatin@quartierlatin.art.br)  
[www.quartierlatin.art.br](http://www.quartierlatin.art.br)

## EDITORA QUARTIER LATIN DO BRASIL

Rua Santo Amaro, 316 – Centro – São Paulo

Contato: [quartierlatin@quartierlatin.art.br](mailto:quartierlatin@quartierlatin.art.br)

[www.quartierlatin.art.br](http://www.quartierlatin.art.br)

ROCHA, Sergio André. Troca Internacional de Informações  
para Fins Fiscais. São Paulo: Quartier Latin, 2015

ISBN 85-7674-776-6

1. Direito Internacional. 2. Direito Tributário Internacional  
3. OCDE 4. Tratados Internacionais. 5. Sigilo I. Título

### Índices para catálogo sistemático:

1. Brasil: Direito Internacional
2. Brasil: Direito Tributário Internacional
3. Brasil: OCDE
4. Brasil: Tratados Internacionais
5. Brasil: Sigilo
- I. Título

**Coordenação editorial: Vinicius Vieira**

**Produção editorial: José Ubiratan Ferraz Bueno**

**Diagramação: Antonio Marcos Cavalheiro**

**Revisão gramatical: Ronaldo Santos Soares**

**Capa: Eduardo Nallis Villanova**

**TODOS OS DIREITOS RESERVADOS.** Proibida a reprodução total ou parcial, por qualquer meio ou processo, especialmente por sistemas gráficos, microfilmicos, fotográficos, reprográficos, fonográficos, videográficos. Vedada a memorização e/ou a recuperação total ou parcial, bem como a inclusão de qualquer parte desta obra em qualquer sistema de processamento de dados. Essas proibições aplicam-se também às características gráficas da obra e à sua editoração. A violação dos direitos autorais é punível como crime (art. 184 e parágrafos do Código Penal), com pena de prisão e multa, busca e apreensão e indenizações diversas (arts. 101 a 110 da Lei 9.610, de 19.02.1998, Lei dos Direitos Autorais).

## SUMÁRIO

Agradecimentos.....	13
Prefácio.....	15

### **Introdução, 19**

1. O contexto desta tese .....	21
2. Objeto de estudo.....	33
2.1. Limitação de escopo .....	37
3. Estrutura da tese .....	40
4. Justificativa e importância do tema .....	43

### **I. Os Princípios da Transparência, da Cooperação e da Moralidade e o Postulado da Proporcionalidade no Contexto da Troca de Informações para Fins Fiscais, 47**

1. A noção de princípio adotada nesta tese .....	49
2. O princípio da transparência no Direito Internacional Tributário .....	58
3. O princípio da cooperação internacional .....	62
4. O princípio da moralidade .....	67
5. O postulado da proporcionalidade .....	70

### **II. Finalidades da Troca de Informações Fiscais Entre os Estados, 75**

### **III. A Troca de Informações nos Modelos de Tratado da OCDE e na Convenção Multilateral OCDE/Conselho da Europa, 83**

1. O artigo 26 da Convenção Modelo sobre a Tributação da Renda e do Capital da OCDE .....	87
1.1. Artigo 26 (1).....	90
1.1.1. Informação previsivelmente relevante .....	91
1.1.2. Troca de informações para aplicação da convenção ou da legislação doméstica .....	92
1.1.3. Troca de informações não se limita pelos artigos 1 e 2 da Convenção Modelo .....	93
1.2. Artigo 26 (2).....	93
1.2.1. Confidencialidade .....	93
1.3. Artigo 26 (3).....	96
1.3.1. Limites à troca de informações .....	96
1.4. Artigo 26 (4).....	99
1.4.1. Obrigação de obter a informação mesmo que o Estado requerido não precise da mesma .....	99
1.5. Artigo 26 (5).....	100
1.5.1. Obrigação de obter a informação mesmo que seja detida por um banco ou outras pessoas e instituições .....	100
2. A Convenção Modelo sobre Troca de Informações em Matéria Tributária da OCDE .....	101
2.1. Escopo do tratado .....	102
2.2. Jurisdição .....	103
2.3. Tributos cobertos .....	103
2.4. Definições .....	105
2.5. Troca de informações a pedido .....	108
2.6. Auditorias fiscais no exterior.....	109
2.7. Possibilidade de negar um pedido .....	110
2.8. Confidencialidade .....	111
2.9. Custos.....	111
2.10. Solução de disputas.....	112
3. A Convenção Multilateral sobre Assistência Administrativa Mútua em Matéria Fiscal .....	113
3.1. Escopo do tratado .....	115
3.2. Tributos visados .....	115
3.3. A troca de informações como uma das formas de assistência.....	115
3.4. Proteção dos direitos dos sujeitos passivos .....	117
4. Troca de informações automática: novo padrão?.....	119

## IV. A Troca de Informações nos Tratados Brasileiros, 127

1. O Artigo 26 nos tratados brasileiros .....	129
1.1. Artigo 26(1): “Previsível relevância” .....	130
1.2. Artigo 26(1): Troca de informações relativa a quaisquer tributos... ..	130
1.3. Artigo 26(1): Troca de informações não se limitam pelos artigos 1 e 2.....	131
1.4. Artigo 26(2): Confidencialidade .....	131
1.5. Artigo 26(2): Pessoa para quem pode ser transferida a informação .....	131
1.6. Artigo 26(2): Possibilidade de utilização da informação em processos públicos.....	132
1.7. Artigo 26(3): Limites à competência .....	132
1.8. Artigo 26(4): Obrigação de obter a informação mesmo que o Estado requerido não precise da mesma .....	133
1.9. Artigo 26(5): Obrigação de obter a informação mesmo que seja detida por um banco ou outras pessoas e instituições.....	133
2. O acordo para a troca de informações celebrado entre Brasil e Estados Unidos.....	135
2.1. As Regras do acordo Brasil/Estados Unidos.....	138
2.1.1. Escopo do tratado.....	138
2.1.2. Jurisdição .....	138
2.1.3. Tributos cobertos .....	138
2.1.4. Definições .....	139
2.1.5. Troca de informações a pedido.....	139
2.1.6. Fiscalizações tributárias no exterior .....	141
2.1.7. Possibilidade de negar um pedido.....	141
2.1.8. Confidencialidade .....	142
2.1.9. Custos .....	142
2.1.10. Solução de disputas.....	143
3. O relatório de primeira fase do Fórum Global sobre a troca de informações no Brasil.....	143
4. O relatório de segunda fase do Fórum Global sobre a troca de informações no Brasil.....	145

## **V. Sigilo Fiscal no Brasil, 147**

1. Intimidade, vida privada e sigilo de dados na Constituição Federal.....	149
2. Sigilo fiscal no Código Tributário Nacional.....	155
2.1. Troca de informações antes da edição da Lei Complementar nº 104/01 .....	158
3. Sigilo fiscal na Portaria RFB nº 2.344/2011 .....	161
4. Sigilo fiscal na Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça .....	162
5. Reexaminando o Parágrafo Único do Artigo 199 do Código Tributário Nacional.....	167

## **VI. Troca de Informações Fiscais Entre Estados e a Proteção dos Direitos dos Sujeitos Passivos de Deveres Fiscais, 169**

1. Postulado da proporcionalidade e análise da procedência do pedido.....	174
2. Troca de informações e direitos procedimentais dos sujeitos passivos tributários.....	175
2.1. Restrição aos direitos procedimentais nos casos de fraude .....	178
2.2. Necessidade de previsão dos direitos de participação no tratado internacional.....	179
2.3. Direito de participação do sujeito passivo na legislação comunitária europeia .....	180
2.4. Direito de participação do sujeito passivo em Portugal.....	183
2.5. Direito de participação do sujeito passivo na Suíça.....	185
2.6. Direito de participação do sujeito passivo no Uruguai .....	186
2.7. Direito de participação do sujeito passivo no Brasil.....	187
2.7.1. Os direitos de participação nos casos de crime tributário .....	190
2.7.2. Possível crítica: estamos realmente no campo de aplicação do princípio da ampla defesa.....	191
2.7.3. A quem se aplicam os direitos procedimentais? .....	192
3. Direitos procedimentais nos marcos da troca automática de informações .....	193
4. Tratados brasileiros e a troca automática de informações.....	196
4.1. A troca de informações automática e o artigo 199 do CTN .....	198

5. Dever de motivação da decisão que autoriza a troca de informações.....	198
6. Direito de participação nos casos em que o Brasil é o Estado requerente.....	200
7. Efeitos de eventuais vícios na coleta das informações: A questão das provas ilícitas .....	201
8. Confidencialidade, sigilo e o padrão de sua garantia com base na legislação doméstica do Estado Requerente .....	206
9. Confidencialidade, sigilo e a impossibilidade de abertura da informação em processos públicos no Estado requerente .....	209
10. Incompatibilidade da nova parte final do artigo 26 (2) com o CTN .....	210
11. O artigo 26 (3) deveria prescrever um dever de não entregar a informação.....	210
12. Responsabilidade civil dos Estados no caso de violação de direitos dos sujeitos passivos de deveres fiscais.....	211
13. Aplicação no tempo de tratados sobre a troca de informações fiscais entre Estados .....	213
14. Ilegitimidade da transferência da informação recebida pelo Estado requente para um outro Estado.....	220

## **VII. Conclusão, 221**

## **Bibliografia, 233**